

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.262/11/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000169459-46
Impugnação: 40.010129871-15
Impugnante: Raizen Combustíveis S.A.
IE: 067012844.08-04
Proc. S. Passivo: Paulo Henrique Gonçalves Sales Nogueira/Outro(s)
Origem: DF/Betim

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO - ATIVO PERMANENTE. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS de bens contabilizados no Ativo Permanente, vez que suas posteriores saídas foram realizadas a título de remessa em comodato. Mercadorias corretamente caracterizadas como alheias à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 1º, inciso IV da IN DLT/SRE nº 01/98, com exceção às bombas e tanques. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso XIII da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

O presente lançamento decorre da constatação de recolhimento a menor de ICMS, no período de maio de 2006 a dezembro de 2009, em virtude de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes da escrituração de documentos fiscais relativos à aquisição de bens do ativo permanente, com saída a título de remessa em comodato, alheios à atividade do estabelecimento, apurado por meio da recomposição do livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP.

Os bens adquiridos foram lançados na escrita contábil do contribuinte como ativo permanente imobilizado e seu crédito apropriado mensalmente na fração de 1/48 (um inteiro e quarenta e oito avos).

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no inciso XIII, alínea “b” do art. 55 da Lei nº 6763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 631/660, apresentando em síntese os seguintes argumentos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita os arts. 19 e 20 da Lei Complementar n.º 87/96 para juntamente com as disposições da Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98 buscar a definição de *bens alheios à atividade do estabelecimento*, concluindo que os bens relacionados à sua atividade pode ser entendido como de utilização direta ou indireta;

- afirma que os bens objeto do estorno realizado pelo Fisco são necessários à manutenção de suas atividades comerciais, de forma direta ou indireta, sendo, portanto, bens do ativo imobilizado;

- alega que na esfera federal é permitida a dedução como despesa para a apuração do lucro real de cota de depreciação referente a bens cedidos em comodato, conforme Decreto Federal n.º 3.000/99 que regulamenta o Imposto de Renda e a jurisprudência administrativa;

- afirma que o creditamento questionado pelo Fisco está em consonância com o princípio constitucional da não-cumulatividade – contido no art. 155, § 2º da Carta Magna – e, assim, todos os diplomas infra-constitucionais devem respeitar seu conteúdo, apresentando também doutrina relacionada à questão;

- relata que seu procedimento para aproveitamento dos créditos de ativo observaram os comandos contidos no Regulamento do Imposto (Decreto Estadual n.º 43.080/02), em especial o § 5º do art. 66;

- aduz que as operações de saída de bens do ativo permanente em comodato não constituem fato gerador do ICMS, conforme verbete n.º 573 da súmula do STF e diversas decisões do STJ e do CCMG (Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais);

- a partir da distinção entre *saída provisória* – sem a transferência de titularidade do bem ou mercadoria – e *saída definitiva* – com a transferência de titularidade –, afirma que a mera saída física da mercadoria em operação isenta ou não-tributada, não determinaria o estorno do crédito relativo a sua aquisição. O estorno seria devido apenas na saída definitiva da mercadoria, caracterizada pela transferência de sua titularidade, o que não ocorreu na hipótese de saída em comodato tratada nos autos;

- alega que em razão de um mesmo fato gerador foram aplicadas pelo Fisco duas multas, a de revalidação e a isolada, o que seria vedado pelo ordenamento jurídico pátrio;

- sustenta que a multa isolada aplicada, correspondente a 50% do valor da operação, é abusiva e desarrazoada, violando o princípio constitucional da vedação ao confisco (contido no art. 150, IV da CF/88), conforme decisão do STF apresentada.

Requer a realização de prova pericial a fim de comprovar que os bens objetos do estorno são utilizados na atividade operacional da Impugnante e, ao final, seja declarada a nulidade ou improcedência do Auto de Infração em análise.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização em manifestação de fls. 1069/1078, refuta os argumentos da defesa pedindo a manutenção do Auto de Infração com os seguintes argumentos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o conceito de bem alheio defendido pelo Contribuinte foi objeto de uma interpretação extensiva e está incorreto, pois ao pretender que tudo que em algum momento seja tangenciado pela sua atividade principal (comercialização de combustíveis), possa ser entendido como de utilização direta ou indireta, trata como se fosse relacionado às suas atividades bens que na verdade são completamente estranhos à sua atividade principal, e característicos da atividade de terceiros;

- que a intenção do legislador foi de vincular o aproveitamento de créditos de ICMS relativos às entradas de bens destinados ao ativo permanente do Contribuinte que sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento;

- afirma que a modalidade contratual conforme ocorreu a saída dos bens do ativo – comodato - simplesmente não importa para a consideração do aproveitamento dos créditos de ICMS vinculados à operação. A importância da alegação, aliás, está na admissão pela Impugnante de que os bens citados no Auto de Infração de fato não se encontram no estabelecimento do Contribuinte e por ele não são utilizados;

- entende não existir qualquer ofensa ao princípio da não-cumulatividade na vedação do creditamento proposta pela Fiscalização, uma vez que a legislação garante esse direito, mas tão somente quando atendidos os pressupostos já citados;

- os produtos objetos do estorno foram adquiridos para serem utilizados exclusivamente pelos clientes da distribuidora de combustíveis, e não em seu próprio estabelecimento;

- afirma que a matéria tornou-se controvertida no âmbito administrativo até que no ano de 2009 o Estado de Minas Gerais firmou seu entendimento sobre a questão, publicando a Instrução Normativa SEF/MG n.º 02, de 13 de abril daquele mesmo ano;

- quanto à aplicação cumulativa das multas de revalidação e isolada, previstas na Lei Estadual n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XIII alínea “b”, as condutas da Autuada subsumem-se às penalidades aplicadas no lançamento;

- alega que o juízo de proporcionalidade sobre a penalidade expressamente graduada pela lei de regência (Lei Estadual n.º 6.763/75, art. 55, inciso XIII, alínea “b”) implicaria em negar aplicação à referida norma sancionadora, o que não é permitido no âmbito do processo administrativo ao Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, conforme art. 142, I da Lei Estadual n.º 6.763/75 e art. 110, I do Decreto Estadual n.º 44.747/08 – RPTA/MG;

- o pedido de realização de prova pericial não merece acolhida, pois o objeto da perícia – o exame da utilização dos bens sujeitos ao estorno na atividade operacional do Contribuinte – não prescinde de “exame, vistoria ou avaliação” física (art. 142, caput, do Decreto Estadual n.º 44.747/08 – RPTA), sendo inconteste tanto pelo Fisco como pela Impugnante que o local de utilização dos referidos bens é o estabelecimento dos clientes da Impugnante: postos revendedores de combustíveis.

Pede por fim pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara analisar o lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe o qual versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de maio de 2006 a de dezembro de 2009, em razão da apropriação de créditos provenientes da aquisição de bens, que foram cedidos em regime de comodato a postos revendedores de combustíveis.

Os bens adquiridos foram lançados na escrita contábil da Impugnante como ativo permanente imobilizado e seu crédito apropriado mensalmente na fração de 1/48 (um inteiro e quarenta e oito avos).

Cabe destacar, que as exigências foram fundamentadas na Instrução Normativa SEF/MG n.º 02/09, a qual estabelece que, caso o bem seja previamente destinado a posterior saída em comodato, no momento de sua entrada no estabelecimento ao qual pertencia, o valor do imposto relativo à aquisição não será escriturado na coluna “Entradas” do CIAP, sendo vedado o aproveitamento do crédito.

A Impugnante alega que os bens objeto do estorno realizado pelo Fisco são utilizados no seu próprio estabelecimento e em estabelecimento de terceiros em razão da atividade que abrange não somente como combustíveis, mas também a cadeia de postos revendedores de combustíveis e lojas de conveniência, e como esses bens foram remetidos em comodato a postos revendedores de combustíveis, foi considerado pelo Fisco como alheios à atividade do estabelecimento.

Primeiramente cabe fazer uma análise pormenorizada da legislação tributária relativa ao crédito de ICMS.

A Lei Complementar n.º 87/96, ao exercer a prerrogativa estatuída no art. 146 da Constituição Federal de 1988, como não poderia deixar de ser, estabeleceu crédito amplo para o ICMS trazendo apenas prazo para a implantação da sistemática e o mesmo impedimento constante do texto constitucional.

Já no primeiro momento, a Lei Complementar n.º 87/96 instituiu o sistema de crédito do ICMS, autorizando o creditamento do imposto pago nas aquisições de mercadorias e bens do ativo permanente.

As aquisições destinadas a uso ou consumo ainda não foram validadas no tocante ao crédito, após sucessivas alterações da Lei Complementar n.º 87/96.

Neste sentido, o art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96 assim prescreve:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez, o § 1º do retro transcrito artigo, na mesma linha do desígnio constitucional, limitou o alcance do crédito, restringindo-o apenas em relação às operações de aquisição de bens ou mercadorias não tributadas, inclusive as isentas, bem como em relação aos chamados bens alheios à atividade do estabelecimento, *in verbis*:

(...)

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

A análise dos dispositivos acima transcritos demonstra que a possibilidade de crédito ditada pela Lei Complementar n.º 87/96 é ampla, porém, com limitação em relação às operações de aquisição de bens ou mercadorias não tributadas, inclusive as isentas, bem como em relação aos chamados bens alheios à atividade do estabelecimento.

Na ausência de entendimento claro que pudesse definir o alcance da expressão “*bens alheios*”, uma vez que a Lei Complementar n.º 87/96 se limitou a tratar no art. 20, §2º dos “*veículos de transporte pessoal*”, a Superintendência de Tributação editou a Instrução Normativa n.º 01/98, mas que não traz expressamente a questão relativa aos materiais relacionados à revenda de combustíveis.

Cabe destacar que todas as normas estaduais apenas podem ser vistas dentro dos limites traçados pela Constituição Federal e pela Lei Complementar n.º 87/96 não lhes sendo dado reduzir ou ampliar os mesmos.

Para o deslinde da questão, portanto, necessário se faz buscar a exata conceituação da expressão “*bens do ativo permanente*”, adotada no citado art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96.

Com efeito, o ativo permanente de uma empresa compõe-se dos grupos de contas denominados Ativo Imobilizado, Ativo Diferido e Investimentos, conforme art. 178, § 1º, alínea “c” da Lei n.º 6.404/76, sendo posteriormente acrescido o grupo dos Bens Intangíveis, com a nova redação dada pela Lei n.º 11.638/07.

A Lei Complementar n.º 87/96 não estabeleceu nenhum conceito de ativo imobilizado. Desta forma, cabe resgatar o conceito contábil, buscando no art. 179, inciso IV da Lei n.º 6.404/76, então vigente, que define como contas a serem classificadas no Ativo Imobilizado, “*direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial*”.

Cabe destacar que esta redação foi alterada pela Lei n.º 11.638/07, Ativo Imobilizado, “*os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta definição subentende-se que nesse grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade, destinados a constituir os meios de produção, com os quais as empresas atingem seus propósitos comerciais e industriais.

Cabe destacar que as expressões “Ativo Permanente” e “Ativo Fixo” são geralmente utilizadas como sinônimas e designam a parte do patrimônio composta pelos bens de uso da empresa, tais como máquinas, equipamentos, móveis e utensílios, instalações, imóveis, etc.

Pelo que consta, em especial pelo conceito contábil, é inegável que alguns dos bens objeto da presente discussão são utilizados, num contexto maior, no incremento das vendas e expansão dos negócios, constituindo-se em “bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, *ou exercidos com essa finalidade*”.

Ou, no dizer da Instrução Normativa nº 01/98 e do RICMS/MG, são bens “utilizados direta ou *indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração e serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação*”, *in verbis*:

INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01, DE 06 DE MAIO DE 1998

(MG de 09/05 e ret. em 12/09)

Dispõe sobre bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS.

O DIRETOR DA DIRETORIA DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SUPERINTENDÊNCIA DA RECEITA ESTADUAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

(...)

considerando que a Lei Complementar nº 87/96 não definiu o que sejam mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, limitando-se, somente, a prescrever, em seu artigo 20, § 2º, que:

"Salvo disposição em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal."

considerando que o inciso III do artigo 31 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, e o inciso XIII do artigo 70 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 38.104, de 28 de junho de 1996, vedam a apropriação do imposto, a título de crédito, quando o mesmo se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerando, ainda, que o inciso XIII do § 3º do artigo 70 do RICMS define como alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração e serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação;

considerando a necessidade de orientar os funcionários fiscais, os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária, por meio de norma interpretativa,

RESOLVE:

Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

(...)

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

(...)

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

(Grifou-se)

(...)

Afunilando cada vez mais a discussão, importa saber se a remessa em comodato desnatura o vínculo do bem com o estabelecimento, uma vez que a Impugnante mantém apenas a sua propriedade, mas não sua posse.

Para obtenção da resposta, é preciso buscar conceitos e regras da legislação Federal, que rege a matéria.

Neste caso, o Decreto nº 3.000/99, que regulamenta a instituição, apuração, fiscalização e cobrança do Imposto de Renda, ao tratar da tributação das pessoas jurídicas, admite a dedução, a título de despesas, da depreciação de bens do ativo imobilizado.

Autoriza, portanto, a legislação federal, que a depreciação ocorra somente em relação aos bens vinculados à produção ou comercialização, e por quem suportar o encargo econômico do desgaste.

Interpretando a legislação no tocante à possibilidade de utilização da parcela de depreciação como despesa dedutível para o IRPJ, a Receita Federal, ao ser questionada sobre o conceito de despesas operacionais, assim se expressou:

São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, entendendo-se como necessárias as pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (RIR/1999, art. 299 e seus §§ e PN CST nº 32, de 1981).

No âmbito deste Conselho, discutindo matéria de igual valia, ou seja, saída de congeladores em comodato, a Câmara Especial decidiu por considerar tais bens inerentes ao processo de produção e comercialização das empresas fabricantes de bebidas, decisão essa consubstanciada no Acórdão nº 2.723/02/CE, na parte pertinente, com a seguinte ementa:

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BENS ALHEIOS. INOBSERVÂNCIA DAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ARTIGO 70, INCISO XIII DO RICMS/96, ARTIGO 31, INCISO III, DA LEI 6763/75, ARTIGO 20, § 1º DA LEI COMPLEMENTAR N.º 87/96 E ARTIGO 1º DA IN DLT/SRE N.º 01/98. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DE IMPOSTO, APURADO POR MEIO DE RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA, EM DECORRÊNCIA DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS, DESTACADOS EM NOTAS FISCAIS RELATIVAS À ENTRADA DE MATERIAIS UTILIZADOS NA REFORMA OU REPARO DO ESTABELECIMENTO E DE BENS ADQUIRIDOS COM A FINALIDADE ESPECÍFICA DE CESSÃO EM COMODATO. EXCLUSÃO PARCIAL DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS EM RELAÇÃO AOS BENS OBJETO DE COMODATO, MANTENDO SOMENTE AS EXIGÊNCIAS FISCAIS REFERENTES A LUMINOSOS, MESAS E CADEIRAS.

Pode ser citado também o Acórdão 3.408/09/CE cuja decisão, no que pertine à matéria ora discutida, foi no sentido de não restabelecer as exigências fiscais relativas aos congeladores cujas saídas ocorreram sob o instituto do comodato, por serem estes perfeitamente vinculados à atividade da empresa.

Noutro giro, deve-se analisar a questão levantada lastreada na impossibilidade de manutenção dos créditos pelas entradas, na ocorrência de saídas subsequentes não tributadas.

Na esteira do texto constitucional, o § 3º do art. 20 e o art. 21, ambos da Lei Complementar n.º 87/96 assim prescrevem:

Art. 20 - (...)

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

(...)

Na mesma linha, o art. 70 do RICMS/02 dispõe:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

I - a operação que ensejar a entrada de mercadoria ou de bem ou a prestação que ensejar o recebimento de serviço estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, ressalvadas as disposições em contrário previstas neste Regulamento;

II - a operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não-incidência, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

(...)

Neste aspecto, a discussão travada diz respeito à interpretação a ser dada à expressão “*saída subsequente*”, uma vez que dúvidas não existem quanto à não incidência do imposto nas operações de remessa de bens em comodato, nos termos do inciso XVI, do art. 5º do RICMS/02, a saber:

Art. 5º - O imposto não incide sobre:

(...)

XIII - operações em decorrência de contrato de comodato, locação ou arrendamento mercantil - *leasing* sem opção de compra ao arrendatário.

A doutrina majoritária é uníssona em registrar que a matriz constitucional do ICMS diz respeito às saídas de mercadorias e bens, quando materializada a circulação jurídica centrada na realização de negócio mercantil.

Não obstante outros tratamentos tenham sido dados pelos legisladores ordinários e infralegais, cabe aqui analisar se as saídas não tributadas ou isentas que impedem a manutenção do crédito do ICMS são aquelas definitivas, decorrentes de negócios jurídicos ou, ainda que meras saídas físicas, mas com transferência de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

titularidade, assim tratada diante da autonomia dos estabelecimentos, ou de modo diverso, quaisquer saídas sem tributação ensejam o imediato estorno dos créditos pelas entradas das mercadorias.

A interpretação sistemática é aquela em que se procura o sentido da regra jurídica, verificando a posição em que a mesma se encarta no diploma legal e a relação desta com as demais disposições legais, visando interpretar a norma dentro de todo o seu contexto. Neste aspecto, deve-se observar o item, a alínea, o inciso, o artigo, a seção e o capítulo e outros elementos materiais presentes no contexto da norma jurídica.

Analisando o Regulamento do ICMS, é possível identificar outros casos de saídas não definitivas, ou seja, provisórias, sem a realização de negócios jurídicos, com transferência da posse da mercadoria ou bem, sem transferência da propriedade, em que, até hoje, o Fisco não promoveu nenhum estorno de crédito pelas entradas. – falta justificativa

Uma destas situações são as saídas decorrentes de bens destinados a conserto, reparo ou industrialização, total ou parcial, previstas no art. 19 c/c item 1 e item 3 do Anexo III, ambos do RICMS/02, *in verbis*:

PARTE GERAL

Art. 19 - A incidência do imposto fica suspensa nas hipóteses previstas no Anexo III ou e nas operações internas autorizadas mediante regime especial concedido pelo Diretor da Superintendência de Tributação (SUTRI).

ITEM	HIPÓTESES/CONDIÇÕES
1	Saída de mercadoria ou bem, destinados a conserto, reparo ou industrialização, total ou parcial, ressalvadas as operações, para fora do Estado, de remessa ou retorno de sucata e de produto primário de origem animal, vegetal ou mineral, casos em que a suspensão da incidência do imposto fica condicionada aos termos fixados em protocolo celebrado entre este Estado e outra unidade da Federação, observado o disposto nas notas "2" a "4", ao final deste Anexo.
(...)	
3	Saída de molde, matriz, gabarito, padrão, chapelona, modelo ou estampa, para fornecimento de serviço fora do estabelecimento, ou com destino a estabelecimento inscrito como contribuinte, para serem utilizados exclusivamente na elaboração de produtos encomendados pelo remetente, observado o disposto na nota "2", ao final deste Anexo.

Verifica-se, portanto, que não é a mera saída física da mercadoria, em operação isenta ou não tributada, que determina o estorno do crédito relativo à sua aquisição, mas sim a saída definitiva do estabelecimento.

Assim, sendo incontroverso que os bens são cedidos pela empresa Raizen para utilização na comercialização dos seus produtos, ainda que indiretamente, e fora dos limites físicos de seu estabelecimento, não há como acolher o entendimento de que são alheios a atividade da empresa.

Com efeito, o fato de os bens se encontrarem temporariamente na posse direta de terceiros, cedidos em regime de comodato ou a qualquer outro título do qual não decorra a transferência de propriedade, não implica e nem autoriza a sua saída do ativo permanente do proprietário; pelo contrário, permanece integrado no acervo patrimonial deste, até porque, ao término da cessão de uso, devem ser devolvidos ao mesmo, sendo esta a principal nota distintiva do comodato em relação às demais modalidades de empréstimo.

Ora, se o crédito não for legitimado para o adquirente e proprietário dos bens, também não o será para aquele que estiver na posse dos bens.

Com efeito, ocorrendo tal situação, restará ferida a não cumulatividade, perdendo-se, no meio da cadeia econômica, uma parcela de créditos de ICMS.

Matéria idêntica (comodato) foi apreciada pelo Poder Judiciário. Na ocasião, o Fisco estornou os créditos da empresa Nestlé Brasil Ltda, em decorrência de saída de congeladores, em comodato, para os estabelecimentos revendedores de sorvetes e picolés, sendo que o Superior Tribunal de Justiça no Resp 791.491/MG decidiu pela manutenção dos créditos na hipótese de cessão dos bens em comodato, *in verbis*:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. COMODATO. NÃO-CONSTITUIÇÃO DO FATO GERADOR. BENS DESTINADOS AO USO E CONSUMO. CREDITAMENTO.

ESTORNO. DESCABIMENTO.

1. "NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS A SAÍDA FÍSICA DE MÁQUINAS, UTENSÍLIOS E IMPLEMENTOS A TÍTULO DE COMODATO". (SÚMULA 573/STF) 2. DEVERAS, A TRANSFERÊNCIA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE, NO ÂMBITO DA MESMA EMPRESA, NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS, SENDO INDEVIDO O CRÉDITO RELATIVOS A ELES.

3. CONSOANTE A SÚMULA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A JURISPRUDÊNCIA DO EG. STJ, O PLEITO DA PARTE É NÃO SER INSTADA A ESTORNAR, EXATAMENTE PORQUE AQUILO NÃO GERA O CRÉDITO QUE IMPORIA, POR FORÇA DO PRINCÍPIO DA CUMULATIVIDADE, A COMPENSAÇÃO DA OPERAÇÃO SUBSEQÜENTE.

4. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO, E PROVIDO.

(RESP 791.491/MG, REL. MINISTRO JOSÉ DELGADO, REL. P/ ACÓRDÃO MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 19/09/2006, DJ 07/11/2006, P. 252)

Por todo o exposto, a melhor interpretação para as normas relativas à matéria é de que o legislador constituinte ao prever a anulação do crédito de ICMS quando da saída de mercadoria beneficiada pela isenção ou não incidência, referiu-se unicamente às saídas com tradição de propriedade, porquanto, somente assim, continuaria o ciclo de circulação da mercadoria.

Registre-se que o comodato é um empréstimo para uso temporário, a título gratuito, de bem infungível, que deverá ser devolvido, após o uso ou dentro de prazo predeterminado, mediante contrato.

Assim, os “tanques e bombas” de propriedade da Defendente, que foram cedidos a título de comodato, pertencem, na verdade, ao seu ativo imobilizado, o qual, ao tempo do período fiscalizado, geravam direito amplo e irrestrito ao crédito.

Importante registrar que em outras oportunidades este Conselho já se manifestou sobre a matéria tendo sido excluídas as exigências relativas à apropriação dos créditos de ICMS sobre as aquisições dos “tanques e bombas”, sob o argumento de que tais produtos seriam necessários à execução da atividade-fim da então Impugnante. Este é, por exemplo, o caso do Acórdão n.º 18922/08/1ª.

E nem se diga que, por se tratar de hipótese expressa de não incidência do ICMS (art. 5º, XIII, da Parte Geral do RICMS/02), tais saídas se enquadrariam no disposto no art. 1º, II “c” da IN DLT/SRE nº 01/98.

Pois as hipóteses de não incidência de que trata a referida instrução normativa se referem exclusivamente àquelas saídas que tecnicamente constituam operações relativas à circulação de mercadorias, porém, excluem-se da tributação por força de exceção legal ou constitucional expressa, cujo exemplo, por excelência, são os casos de imunidade.

Evidentemente, não é este o caso dos autos.

Em relação à aplicação da Instrução Normativa SUTRI n.º 02/09 tem-se que, neste caso, importa definir se a matéria versada na instrução normativa se refere a interpretação da legislação existente, se ela retorna no tempo, se aplica aos atos em andamento ou se prende-se exclusivamente aos atos (atos geradores) futuros.

Analisando o ato normativo em questão, cabe destacar que seu art. 6º remete sua aplicação para o futuro, ao definir que “esta instrução normativa entra em vigor na data de sua publicação e revoga as disposições em contrário”.

Na mesma linha, observando a ementa da citada Instrução Normativa, não se verifica nenhuma conotação de matéria interpretativa. Ao contrário, em outros atos de igual valia, quando a Administração pretendia dar a interpretação oficial, não deixou nenhuma dúvida, bem como indicou, de forma absolutamente clara, a retroatividade da norma.

O simples fato de o dispositivo revogar disposições em contrário, já remete para uma análise mais pormenorizada em relação ao conteúdo, pois há uma admissão clara que o ato está tratando de matéria nova, ou seja, não há que se falar em

interpretação, mas sim de revogação de texto anterior, ainda que pela via oblíqua da instrução normativa.

Nesta linha de raciocínio, é possível destacar:

- o art. 1º da IN-SUTRI n.º 02/09 veda expressamente a apropriação de créditos de ICMS decorrentes da entrada no estabelecimento de bens destinados ao ativo permanente cedidos em comodato, matéria essa ainda não presente do RICMS/02, caso não se faça uma busca de outros dispositivos genéricos limitadores de crédito, como na hipótese de saídas com isenção ou não incidência;

- o parágrafo único do mesmo artigo trata de uma modalidade relativamente nova de comodato, ou seja, quando os bens cedidos em comodato se destinem à industrialização de mercadorias por encomenda do estabelecimento comodante, matéria essa ainda sem tratamento no regulamento, pois não se trata de comodato puro, mas sim de adoção de um contrato por ausência de outro mais específico, pois o bem será operado no destino por funcionários do estabelecimento proprietário do equipamento e vai gerar faturamento para o estabelecimento comodante, regularmente tributado pelo ICMS;

- o art. 2º da IN-SUTRI n.º 02/09 altera a regra geral de escrituração de documentos fiscais, estabelecendo modo próprio para lançamento das aquisições destinadas às saídas subsequentes em comodato, modificando o critério de escrituração do livro CIAP;

- os arts. 3º e 4º autorizam o lançamento dos créditos remanescentes, na hipótese do retorno do bem em comodato, matéria também sem tratamento no atual regulamento do ICMS, uma vez que tal retorno ocorre sem incidência do ICMS, logo, acobertado por documento fiscal sem destaque do imposto;

- neste caso, IN- SUTRI n.º 02/09 autoriza uma escrituração a crédito, sem lastro no documento de retorno, reportando-se ao documento de aquisição, modificando, mais uma vez, a regra de escrituração do CIAP.

Assim, não resta qualquer dúvida de que a matéria tratada na IN- SUTRI n.º 02/09 não deveria ser veiculada por tal ato, de natureza hierárquica inferior, mas sim, em decreto do Poder Executivo.

Desta forma, não se pode falar em retroatividade ou em norma interpretativa, pois a mesma contém determinações que o Contribuinte não tem como retroagir para corrigir, uma vez que acompanhou a legislação anterior, especialmente no tocante à escrituração do CIAP.

Por fim, a Impugnante alega a total improcedência da multa aplicada, devido à falta de clareza dos dispositivos, ferindo os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Neste sentido, cabe destacar que os valores exigidos a título de multas são decorrentes de disposição expressa de lei, que determina os percentuais a serem aplicados sobre a base de cálculo estabelecida.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, em relação àqueles materiais que são considerados alheios à atividade da Impugnante, por se referirem a Kits e tubos empregados a outras funções que não estão diretamente relacionadas na comercialização de combustível, devem ser mantidas as exigências, inclusive as multas aplicadas em relação ao recolhimento a menor do ICMS. Para tal infringência, foi estipulada a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, transcrito a seguir:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Foi verificado também o descumprimento da obrigação acessória por parte da Defendente, na medida em que ocorreu utilização indevida de crédito de bens alheios à atividade do estabelecimento, o que ensejou a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, "b" da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

(...)

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

Destarte, correta a capitulação legal das penalidades aplicadas em virtude da infração apurada pelo Fisco em relação às exigências remanescentes.

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do processo, mas não aponta quesitos a serem esclarecidos.

Os documentos que constam dos autos são suficientemente claros para a compreensão tanto das irregularidades como da legislação aplicada.

Ademais, o legislador estadual foi claro nos termos do art. 142, § 1º, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, sobre o indeferimento do pedido de prova pericial quando não há apresentação de quesitos, a saber:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

(...)

Ademais, não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força da limitação da competência do órgão julgador administrativo constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (art. 110 RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º. do art. 146;

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas aos tanques e bombas de combustíveis. Vencido, em parte, o Conselheiro José Luiz Drumond, que o julgava procedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Andrea de Souza Gonçalves Coelho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marco Túlio Caldêira Gomes. Participaram do julgamento, além dos signatários, o Conselheiro Vencido e o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia.

Sala das Sessões, 27 de outubro de 2011.

André Barros de Moura
Presidente / Revisor

Bruno Antônio Rocha Borges
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	20.262/11/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000169459-46	
Impugnação:	40.010129871-15	
Impugnante:	Raizen Combustíveis S.A.	
	IE: 067012844.08-04	
Proc. S. Passivo:	Paulo Henrique Gonçalves Sales Nogueira/Outro(s)	
Origem:	DF/Betim	

Voto proferido pelo Conselheiro José Luiz Drumond, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Trata a presente autuação de recolhimento a menor de ICMS no período de maio de 2006 a dezembro de 2009, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em decorrência de aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacado em notas fiscais de entrada de bem do ativo permanente cedido em comodato, portanto alheios à atividade do estabelecimento.

Para apuração dos valores estornados, a Fiscalização recompôs o livro CIAP escriturado pelo contribuinte, excluindo do mesmo os bens cedidos em comodato, cujo crédito foi aproveitado à razão de 1/48 (hum quarenta e oito) avos mês.

Verifica-se que os bens cedidos em comodato tiveram seu crédito glosado pelo fisco por não satisfazerem às condições previstas na legislação tributária, pois, ao contrário do que afirma a Autuada, são alheios à atividade do estabelecimento, visto que não são utilizados em suas atividades operacionais, não gerando, portanto, direito ao crédito, de acordo com o art. 31, inciso III, da Lei nº 6.763/75 e art. 66, § 5º, inciso II do RICMS/02. Confira-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 31 - Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subseqüentes:

(...)

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento.

Parte Geral do RICMS/02

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo.

(...)

§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo permanente deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

(...)

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte; (destacou-se)

O procedimento fiscal está respaldado no disposto no art. 70, inciso XIII, Parte Geral do RICMS/02, que veda a apropriação de créditos relacionados a essas entradas. Veja:

CAPÍTULO III

Da Vedação do Crédito

Art. 70. **Fica vedado** o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento; (destacou-se).

Deve ser observada, também, na análise sobre a legitimidade da apropriação do crédito em questão a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que dispõe sobre bens e serviços alheios à atividade do estabelecimento. A citada Instrução estabelece:

Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal;

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

c - **não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços** (destacou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O fato de os referidos bens terem sido cedidos em comodato, por si só, autoriza a presunção de que os mesmos não são utilizados nas atividades operacionais do estabelecimento ao qual pertence.

Em relação à Instrução Normativa- SUTRI - nº 02/09, há de ser ponderado que, hierarquicamente, essa norma não pode sobrepor à lei. Também é certa a afirmação que a mesma possui, unicamente, a finalidade de dirimir dúvidas e orientar servidores e profissionais que atuam na área jurídico-tributária quanto à correta interpretação da legislação tributária acerca da matéria em tela.

É importante enfatizar, ainda, que a interpretação emanada do ato enfocado vem apenas corroborar o entendimento sobre a vedação à apropriação dos créditos em questão, conforme assim já manifestou o Fisco em autuações anteriores à vigência da referida norma.

Se por parte da Autuada existiam dúvidas, com o advento da Instrução Normativa, poderia ela ter utilizado da denúncia espontânea para regularizar a situação em relação à apropriação de créditos de bem cedido em comodato.

Observa-se que o lapso temporal entre a publicação da Instrução Normativa 02, de 13 de abril de 2009, e o início da ação fiscal, em 23 de fevereiro de 2011, é de mais de dois anos, tempo mais que suficiente para que a Autuada efetuasse o estorno espontaneamente, caso quisesse.

Não tendo assim procedido cabe ao Fisco fazê-lo de ofício. Correto, portanto, o estorno dos valores apropriados a título de crédito do ICMS dos bens cedidos em comodato.

Sala das Sessões, 27 de outubro de 2011.

**José Luiz Drumond
Conselheiro**